

**Мельничук Г. С.,**

аспірантка Науково-дослідного фінансового інституту

Академії фінансового управління

Міністерства фінансів України

## **ПЕРІОДИЗАЦІЯ РОЗВИТКУ МЕТОДИКИ БЮДЖЕТНО-ПОДАТКОВОГО ЗАХИСТУ І ПІДТРИМКИ ВИРОБНИЦТВА У ФІНАНСОВІЙ НАУЦІ**

Сучасна фінансова наука оперує широким арсеналом засобів бюджетно-податкового регулювання, здатних забезпечувати сприятливі умови для розвитку економіки і стимулювати діяльність товаровиробників. “Розвитку теорій зазвичай властивий кумулятивний ефект. Теоретичні розробки створюються на основі або за допомогою їхніх попередниць, будують, як мозаїки, з нових елементів у комбінації з давно відомими. Нововведення уточнюють, доповнюють і розвивають давніші теорії, не скасовуючи їх повністю”<sup>1</sup>. З такого погляду дослідження еволюції методик бюджетно-податкового захисту і підтримки виробництва у фінансовій науці є доцільним щодо встановлення загальних тенденцій їх розвитку та прогнозування майбутнього.

Аналіз наукових праць вітчизняних і зарубіжних учених, а саме В. М. Пушкарьової, В. Л. Андрущенко, В. П. Синчака, А. М. Соколовської, присвячених еволюції наукової думки в оподаткуванні, свідчить, що їх автори досліджували теоретичні погляди, а також прикладні процеси конкретного історичного періоду розвитку фінансової науки в цілому, не достатньо акцентуючи увагу на розроблених методиках бюджетно-податкового захисту і підтримки виробництва. Тому вивчення вказаного аспекту і стало метою написання цієї статті.

Український науковець В. М. Мельник запропонував поділ розвитку теорій податків та оподаткування на два історичні періоди (з наступним виокремленням підперіодів):

- “1. Період письмових згадок про податки, які ґрунтуються на релігійних догматах або впливають із нагальних потреб. У них фіксувався факт стягнення без науково доведеного обґрунтування.
2. Період наукового обґрунтування категорій отримання доходів об’єднаннями публічного характеру”<sup>2</sup>.

В основу такого поділу було покладено саме факт науково-теоретичного обґрунтування податків та оподаткування у фінансовій науці.

Вважаємо за доцільне використати такий поділ як основу в процесі розгляду зазначеного питання, виділивши у складі вказаних періодів підперіоди з урахуванням специфіки дослідження з метою його деталізації.

Перший історичний період охоплює проміжок часу з початку виникнення держави до XV ст. нашої ери.

<sup>1</sup> Андрущенко В. Л. Фіскальне адміністрування як наука і мистецтво / В. Л. Андрущенко // Фінанси України. – 2003. – № 6. – С. 33

<sup>2</sup> Мельник В. М. Генеза теорій податків / В. М. Мельник // Фінанси України. – 2004. – № 8. – С. 43.

Цей період характеризувався передусім розвитком сільськогосподарського виробництва, незначною роллю торгівлі й промислів. Земельна власність належала феодалам. Основним джерелом доходів казни були дани, кошти витрачалися здебільшого на захист від зовнішніх ворогів. Зростаючі витрати внаслідок ведення безперервних війн спочатку покривалися за рахунок регалій, а пізніше – за рахунок податків.

Слабка на той час держава не мала спеціального апарату, який би відповідав за стягнення податків (така відповідальність лежала на громаді), тому важко було простежити, яким чином тимчасові, введені лише для покриття певної нестачі коштів, податки позначаються на тогочасному виробництві. Оскільки кошти збиралися лише у тому розмірі, який був необхідним для покриття нагальних потреб, здебільшого військових, то говорити про бюджетну підтримку виробництва взагалі не доводиться.

У працях вчених і мислителів тих часів можна знайти лише опис діючих на практиці механізмів стягнення податків і напрямів витрачання коштів.

З кінця XV ст. податки стають постійними і запроваджуються на загальні потреби, хоча й не виконують ролі головного джерела доходів держави. Основними статтями зростаючих витрат все ще залишаються витрати на захист від зовнішніх ворогів, ведення війн, утримання регулярної найманої армії та апарату управління.

Поступово зростає увага науковців до питань оподаткування, адже казна потребує коштів для покриття витрат.

У XVI ст. поширюється вчення меркантилістів, що виникло в умовах зародження капіталізму. Його послідовники В. Стаффорд і Ж. Боден вважали, що держава, маючи необмежену владу в економічній сфері, повинна підтримувати розвиток нових галузей промисловості й торгівлі за рахунок встановлення різних видів податків і мита.

Ж. Боден у своєму трактаті “Шість книг про республіку” (1576) пропонував запровадити високе мито на ввезення в країну промислових виробів і низьке – на ввезення продуктів і сировини<sup>3</sup>.

Отже, хоча меркантилісти і не визнавали податки основним джерелом доходів держави, однак зробили перші спроби обґрунтувати доцільність їх використання як інструменту підтримки вітчизняної торгівлі.

У Німеччині в XVII–XVIII ст. набув поширення камералізм. Л. фон Секендорф уперше вказав на існування зв'язку між народним господарством, рівнем добробуту й податкоспроможністю населення. Німецький вчений Шредер наголошував на тому, що при стягненні податків варто враховувати не лише можливість збирати максимальну суму коштів, а й граничну податкоспроможність платників<sup>4</sup>.

---

<sup>3</sup> Синчак В. П. Еволюція наукової думки в оподаткуванні та її реалізація в податкових системах / В. П. Синчак. – К.; Хмельницький : Вид-во ХУУП, 2006. – С. 11.

<sup>4</sup> Мельник В. М. Генеза теорій податків / В. М. Мельник // Фінанси України. – 2004. – № 8. – С. 46.

У результаті великих технологічних винаходів у XVIII ст. у багатьох країнах відбулося значне піднесення промисловості, з'явилися фабричні форми господарювання, що потребувало нових форм політичного й економічного життя. Повна свобода економічної діяльності, яку на той час пропагувала школа фізіократів, визнається необхідною умовою прогресу<sup>5</sup>. Найкращою державною підтримкою виробництва вважається невтручання в економічні процеси, тобто за влучним висловом фізіократа В. де Гурне: “Дайте людям робити свої справи, дайте справам іти своїм ходом”<sup>6</sup>.

Щоб мінімізувати вплив оподаткування на господарську діяльність, забезпечити рівномірність і спростити процедуру справляння податків, фізіократи О. Мірабо, Ф. Кене та А. Тюрго запропонували перейти на єдиний податок — оподатковувати лише чистий дохід від землі. Разом з тим промисловці й торговці, які не створюють чистого доходу, мали бути звільнені від оподаткування.

Фізіократи виступали на захист від податків сільського господарства, яке перебувало в занепаді та потребувало підтримки.

П. Лепезан де Буагільбер вбачав можливість захисту французьких дрібних фермерів у зменшенні податкового тягаря, що покладається на бідні верстви населення<sup>7</sup>.

Ф. Кене, вказуючи на існування залежності між сільськогосподарським виробництвом і оподаткуванням, виділив такі причини скорочення процесу відтворення:

- недосконала форма оподаткування, якщо остання стосується затрат землероба, оскільки в цьому випадку податок спричиняє розорення землевласника і стає засобом грабунку;
- надмірний тягар податків внаслідок великих витрат на їх стягнення.

Отже, Ф. Кене обстоював необхідність створення сприятливого механізму для оподаткування землеробів<sup>8</sup>.

Для розширення сільськогосподарського виробництва не вистачало капіталу. Перешкодою для його припливу в сільське господарство, на переконання Кене, була дорога внутрішня промисловість, ліквідувати яку він пропонував шляхом відміни мита і митного захисту<sup>9</sup>.

Таким чином, фізіократи виступали проти прямої державної підтримки виробництва, однак наполягали на необхідності організації процесу справляння податків з метою уникнення їх негативного впливу на виробництво.

<sup>5</sup> Янжул И. И. Избранные труды / И. И. Янжул. — М. : Наука, 2005. — С. 362.

<sup>6</sup> Синчак В. П. Еволюція наукової думки в оподаткуванні та її реалізація в податкових системах / В. П. Синчак. — К.; Хмельницький : Вид-во ХУУП, 2006. — С. 20.

<sup>7</sup> Буковецкий А. И. Введение в финансовую науку / А. И. Буковецкий. — Л. : Гос. фин. изд-во СССР, 1929. — С. 133.

<sup>8</sup> Соколов А. А. Теория налогов / А. А. Соколов. — М. : ООО “ЮрИнфоР-Пресс”, 2003. — С. 228.

<sup>9</sup> Буковецкий А. И. Введение в финансовую науку / А. И. Буковецкий. — Л. : Гос. фин. изд-во СССР, 1929. — С. 135.

У цей період формується англійська класична школа політекономії, представники якої А. Сміт і Д. Рікардо теж пропагували ідею обмеженого втручання держави в економіку. Вони вважали, що державні витрати є непродуктивними порівняно з господарською діяльністю і тому мають бути зведені до мінімуму.

На думку А. Сміта, функції держави повинні полягати лише у захисті від зовнішніх ворогів, здійсненні правосуддя, утриманні закладів, що недосяжно для приватного підприємства<sup>10</sup>. Отже, захист і підтримка виробництва як функції держави взагалі не розглядалися, а тому й бюджетних витрат на ці потреби не передбачалося.

А. Сміт, виступаючи за звільнення промисловості та торгівлі від будь-якої опіки й обмежень (податки, навіть мінімальні, все-таки обмежували діяльність підприємців), проаналізував зв'язок податків із кожною окремою категорією доходу – землею, працею і капіталом, та вплив кожного податку на господарську діяльність. Вчений дійшов висновку, що найпридатнішим об'єктом для оподаткування є рента, скорочення якої не зашкодить розвитку продуктивних сил<sup>11</sup>.

Податок на заробітну плату, що знижує споживчу спроможність, та непрямі податки на предмети першої необхідності, які ведуть до скорочення споживчого попиту, справляють негативний вплив на виробництво<sup>12</sup>.

На думку вченого, держава зобов'язана створити для капіталу такі податкові умови, за яких би він залишався у своїй країні, адже відплив капіталу призводить до зменшення тією чи іншою мірою не лише прибутку від його використання, а й заробітної плати і земельної ренти<sup>13</sup>.

А. Сміт сформулював принципи, які можна вважати науковими рекомендаціями щодо організації процесу оподаткування, сприятливого розвитку промисловості й торгівлі, які й досі є актуальними.

Послідовник А. Сміта Д. Рікардо в цілому негативно ставився до податків, вважаючи, що джерелом їх сплати є або капітал, або дохід. Податки сповільнюють процес нагромадження, адже зменшують суму коштів, які мають спрямовуватися на капітальні вкладення, що зрештою призводить до скорочення виробництва<sup>14</sup>.

Для підтримки виробництва Д. Рікардо пропонував проводити таку податкову політику, яка б не підривала стимулів до нагромадження.

---

<sup>10</sup> Янжул *И. И.* Избранные труды / И. И. Янжул. – М. : Наука, 2005. – С. 363.

<sup>11</sup> Суторміна *В. М.* Держава – податки – бізнес (Із світового досвіду фіскального регулювання економіки) / В. М. Суторміна, В. М. Федосов, В. М. Андрущенко. – К. : Либідь, 1992. – С. 77–78.

<sup>12</sup> Литвиненко *Я. В.* Податкова політика: навч. посіб. / Я. В. Литвиненко. – К. : МАУП, 2003. – С. 28.

<sup>13</sup> Суторміна *В. М.* Держава – податки – бізнес (Із світового досвіду фіскального регулювання економіки) / В. М. Суторміна, В. М. Федосов, В. М. Андрущенко. – К. : Либідь, 1992. – С. 77–78.

<sup>14</sup> Пушкарева *В. М.* История финансовой мысли и политики налогов: учеб. пособ. / В. М. Пушкарева. – М. : ИНФРА-М, 1996. – 256 с.

Д. С. Мілль (1806–1873), учень Рікардо, не заперечуючи того факту, що податки сповільнюють процес господарського розвитку, головну причину стагнації виробництва вбачав у перенакопиченні капіталу, яке обумовлює падіння норми прибутку і, відповідно, циклічні кризи перевиробництва.

Одним зі способів подолання таких криз він вважав звільнення від оподаткування прибутку підприємства взагалі чи зведення податку до мінімального розміру.

На його думку, щоб податки не стримували розвиток виробництва, вони не повинні стосуватися товарів першої необхідності, а поширюватися лише на предмети розкоші<sup>15</sup>.

У подальшому ідеї класиків щодо доцільності скорочення функцій держави і відповідно податків розвинув французький економіст Ж. Б. Сей. Він був переконаний у тому, що податки руйнують промисловість, оскільки їх стягнення “відбирає у платника ту частину продукту, яку він міг би витратити непродуктивно або використати для якогось корисного виробництва”<sup>16</sup>.

Отже, дослідження наукових поглядів з питань бюджетно-податкового захисту і підтримки виробництва у фінансовій науці у період з XV до середини XIX ст. дає змогу стверджувати, що на основі встановленого взаємозв'язку між оподаткуванням і виробництвом податки, особливо непрямі, розглядалися як перешкода розвитку виробництва. Тому податки і державні видатки пропонувалося обмежити мінімальним розміром. Не робилися спроби теоретично обґрунтувати доцільність активної державної підтримки розвитку виробництва, передусім за рахунок видатків. Варто зауважити, що натомість науковцями було проаналізовано залежність між виробництвом і кожним окремим об'єктом оподаткування, встановленим розміром податку й організацією власне процесу їх справляння. Отже, перший етап у складі другого періоду розвитку методик бюджетно-податкового захисту виробництва тривав з XV ст. до середини XIX ст.

Проміжок часу з середини XIX ст. до 30-х років XX ст. можна виділити як другий етап у складі другого періоду розвитку методик бюджетно-податкового захисту виробництва. На цьому етапі розвитку науковцями було усвідомлено необхідність підтримки виробництва бюджетно-податковими методами та здійснено перші кроки щодо реалізації її на практиці.

Для вказаного періоду характерним був бурхливий розвиток господарської діяльності, що обумовило диференціацію джерел доходів громадян. Важливі якісні зміни у технології виробництва та економічного устрою суспільства потребували значних інвестицій. Розвиток приватного сектора стримували надмірні податки. Це стало поштовхом до внесення коректив в оподаткування.

Вченими було акцентовано увагу на стимулюючій функції податків. Зокрема, італійський економіст Ф. Нітті наголошував на можливості регулювання економічної діяльності за допомогою останніх. На його думку,

<sup>15</sup> Слепец В. Н. *Налоги* / В. Н. Слепец. – О. : Астропринт, 1998. – С. 16–17.

<sup>16</sup> Пушкарева В. М. *История финансовой мысли и политики налогов: учеб. пособ.* / В. М. Пушкарева. – М. : ИНФРА-М, 1996. – С. 174.

“у сучасних бюджетах податки набувають дедалі більшого значення заборони чи міри обмеження по відношенню до тих форм виробництва й обміну, які визнаються шкідливими і заохочувальними – по відношенню до тих галузей виробництва, які вважаються корисними”<sup>17</sup>.

З метою підтримки виробництва він пропонував зменшувати або взагалі скасовувати податки, що призводять до скорочення споживання і, відповідно, – до скорочення виробництва<sup>18</sup>.

У цілому науковці виступали проти непрямих податків, вважаючи, що вони негативно впливають на промисловість, особливо дрібну. Адже для зменшення витрат на стягнення податків інколи доводилося повністю забороняти дрібне виробництво в тих галузях, продукція яких підлягала оподаткуванню.

Як альтернативу непрямим податкам, що становили основну частку надходжень до бюджету, було запропоновано прогресивне податкування<sup>19</sup>.

Спроби обґрунтувати прогресивне оподаткування з погляду спадної граничної корисності доходу зробили представники маржиналізму, або суб’єктивно-психологічної школи: Г. Госсен, У. Джевонс, Л. Вальрас.

Маржиналісти обґрунтували ідею щодо стимулюючого впливу податків на виробництво. Хід їхніх думок базувався на припущенні про рівність задоволення, що приносить людині остання одиниця придбаного нею блага, і страждань, які причиняють йому трудові зусилля, необхідні для її виробництва.

За умов відсутності оподаткування зростання виробництва продовжуватиметься доти, поки страждання, спричинені затратою енергії, не врівноважаться задоволенням, одержаним від даного (останнього) блага.

Коли вводиться податок, платник лишається певної кількості вироблених ним одиниць продукту, тоді задоволення, одержуване від граничного блага, перевищить страждання, породжене трудовими зусиллями на його виробництво, тому виробництво зростатиме до того часу, поки задоволення і страждання не врівноважаться.

Маржиналісти дійшли висновку, що примусове стягнення у платника певної кількості благ без спеціального еквівалента створює стимул до підвищення продуктивності праці та спричиняє зростання обсягу виробництва<sup>20</sup>.

Поштовхом до використання оподаткування в системі регулювання виробничих процесів стала розробка ринкової теорії рівноважної ціни Маршалла. Податки і дотації стали розглядатися як фактори впливу на попит і пропозицію товару, а також на встановлення рівноважної ціни.

---

<sup>17</sup> *Пушкарева В. М.* История финансовой мысли и политики налогов: учеб. пособ. / В. М. Пушкарева. – М. : ИНФРА-М, 1996. – С. 179.

<sup>18</sup> Там же. – С. 81.

<sup>19</sup> Там же. – С. 147.

<sup>20</sup> Там же. – С. 178.



Світова економічна криза 1929–1933 рр. виявила неспроможність ринкового саморегулювання встановлювати рівновагу та остаточно визначила перехід до бюджетно-податкового регулювання економіки.

Таким чином, можна виділити третій етап розвитку методики бюджетно-податкового захисту і підтримки виробництва у складі другого періоду – з 30-х років ХХ ст. до сьогодні, для якого характерним є постійне цілеспрямоване використання широкого арсеналу засобів у сфері податків і видатків з метою впливу на розвиток виробництва.

Згідно з кейнсіанською теорією регулювання економіки, щоб створити стимули до розширення виробництва, зменшити рівень безробіття та інфляції, державі слід вжити заходів для розширення сукупного попиту. Основними інструментами впливу на сукупний попит вважалися зміни податкових ставок, податкової структури і величини державних витрат. Головним механізмом регулювання стає прибутковий податок, встановлений за прогресивними ставками.

В умовах спаду виробництва доцільним є зниження податків, що збільшує доходи домогосподарств для здійснення споживання і, відповідно, сприяє зростанню заощаджень. Однак, за відкритим Кейнсом “основним психологічним законом”, споживання зростає не такою ж самою мірою, якою зростає дохід, а дещо меншою – на величину, що характеризує схильність до заощаджень. Збільшення споживчих витрат спричиняє мультиплікативне зростання сукупного попиту, а значить, сукупних доходів економічних агентів.

Водночас слід збільшувати державні видатки, передусім на капіталовкладення, створення додаткової кількості робочих місць, розвиток інфраструктури, сприяючи тим самим підвищенню сукупного попиту. Для його стимулювання кейнсіанці допускали бюджетний дефіцит, що міг зберігатися і при зростаючому виробництві.

Послідовники Кейнса зважали на те, що ціни мають залишатися стабільними, не приділяли достатньої уваги проблемам зростання державного боргу та інфляції, а тому така політика довела свою ефективність лише в короткостроковому періоді. Однак за умов існування одночасно інфляції та безробіття домогтися аналогічного росту обсягів виробництва без зростання цін в довгостроковій перспективі видається неможливим<sup>21</sup>.

Рекомендації Кейнса стосовно стимулювання росту виробництва домінували в науці майже 30 років і були покладені в основу реформування податкових систем у 60-х – на початку 70-х років, характерною особливістю яких стало маніпулювання податковими ставками, запровадження широкої системи податкових пільг з метою структурної перебудови виробництва та впровадження досягнень технічного прогресу.

Лише кризи 1974–1975 та 1980–1982 рр., зростаюча інфляція витрат, яка ще більше посилювалася в результаті стимулювання попиту, обумовили необхідність пошуку інших способів підвищення ефективності виробництва. Кейнсіанські методи регулювання замінюються методами неокласичної

<sup>21</sup> Соколовська А. М. Податкова система держави: теорія і практика становлення / А. М. Соколовська. – К. : Знання-Пресс, 2004. – С. 299.

теорії, одним із відгалужень якої стає теорія пропозиції, або “економіки пропозиції” (засновники – Г. Стайн, М. Бернс, А. Лаффер, Дж. Хау).

Неокласики виступали за обмеження державного втручання в економіку, зменшення державних видатків, що дає змогу скоротити і бюджетний дефіцит. Стимулювати розвиток приватного підприємництва, виробництва, ріст заощаджень, таких необхідних для виробничого інвестування, пропонувалося за рахунок зниження податків, скасування їх прогресивного характеру, скорочення витрат бюджету, передусім соціальних, які при досягненні певної межі роблять не вигідним пошук робочого місця<sup>22</sup>.

Насамперед мають бути знижені граничні податкові ставки податків на прибуток корпорацій, на особисті доходи, на доходи від заощаджень (дивіденди, проценти), зменшено рівень прогресивності обкладання<sup>23</sup>.

Неокласики зробили спробу визначити рівень граничної ставки, перевищення якого призводить до зниження обсягів виробництва і, відповідно, зменшення податкових надходжень до бюджету.

Американському економісту А. Лафферу наочно, за допомогою кривої, вдалося довести, що зниження податкових ставок до певної межі спричиняє не зменшення, а збільшення розміру податкових надходжень до бюджету. Проте таке зниження ставок повинно супроводжуватися розширенням бази оподаткування.

За розрахунками А. Лаффера, при перевищенні граничної ставкою критичного рівня 33 % платник податку намагається легальними і нелегальними способами зменшити податкову базу і ухилитися від сплати податків<sup>24</sup>.

Величина граничної ставки часто змінюється і залежить від рівня розвитку економічної системи. Однак, без сумніву, високі податки зменшують стимули до максимального використання потенційних можливостей в підприємницькій діяльності, а тому край важливо, щоб податки були оптимальними.

Отже, теоретичні розробки методики бюджетно-податкового захисту і підтримки виробництва, починаючи з 30-х років ХХ ст., не обмежувалися окремими питаннями, а являли собою цілісну систему регулювання рівня виробництва і стали основою розробок податкового законодавства й концепцій податкових реформ держав наприкінці ХХ ст.

Таким чином, проведені дослідження розвитку методики бюджетно-податкового захисту та підтримки виробництва у фінансовій науці дає можливість зробити такі висновки:

- потреба виробництва в бюджетно-податковому захисті та підтримці виникає лише при досягненні ним певного рівня розвитку;

---

<sup>22</sup> Литвиненко Я. В. Податкова політика: навч. посіб. / Я. В. Литвиненко. – К. : МАУП, 2003. – С. 32.

<sup>23</sup> Соколовська А. М. Податкова система держави: теорія і практика становлення / А. М. Соколовська. – К. : Знання-Прес, 2004. – С. 300.

<sup>24</sup> Литвиненко Я. В. Податкова політика: навч. посіб. / Я. В. Литвиненко. – К. : МАУП, 2003. – С. 32.



- визнання (невизнання) доцільності бюджетно-податкового захисту і підтримки виробництва обумовлюється розумінням науковцями ролі держави в економічних процесах;
- вибір методики бюджетно-податкового захисту й підтримки виробництва залежить від ступеня державного втручання в економіку.

Подальший детальний аналіз наукових методик бюджетно-податкового захисту і підтримки виробництва відповідно до певних економічних, політичних і соціальних умов надасть змогу обрати ті з них, які можуть бути успішно реалізовані в умовах України.